

БРАСЛАВСЬКИЙ Р.Г., здобувач
(Національний університет державної
податкової служби України)

УДК 347.73

ПРО ПРАВОВУ ПРИРОДУ ПРОЦЕДУР ОБЛІКУ ОБ'ЄКТІВ ТА ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Розкрито правову природу процедур обліку об'єктів та платників податків. Розглянуто особливу процедуру, яка забезпечує проведення податкової перевірки при припиненні юридичної особи або фізичної особи – підприємця. Наведено приклади з урахуванням чинного законодавства України.

я ц 4 я ц *Платник податків, документальна позапланова перевірка, процедури обліку об'єктів.*

Раскрывается правовая природа процедур учета объектов и налогоплательщиков. Рассматривается особая процедура, обеспечивающая проведение налоговой проверки при прекращении юридического лица или физического лица – предпринимателя. Приводятся примеры с учетом действующего законодательства Украины.

я ц 4 я ц : *налогоплательщик, документальная внеплановая проверка, процедуры учета объектов.*

In the article the legal nature of the accounting procedures of facilities and taxpayers. Considered a special procedure, which provides a tax audit at the termination of the legal entity or natural person - entrepreneur. Examples are given with the current legislation of Ukraine.

Keywords: *the taxpayer, documentary unscheduled audit, accounting procedures objects.*

Безумовно, різні підстави перевірки, різні форми її проведення зумовлюють різні процедури обліку. Особлива процедура забезпечує проведення податкової перевірки при припиненні юридичної особи або фізичної особи – підприємця. Відповідно до пп. 78.1.7 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України [1] документальна позапланова виїзна перевірка здійснюється у випадку, коли розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків.

Як впливає із п.11.3 Розділу XI Наказу Державної податкової адміністрації України від 22.10.2010 № 979 [2], у разі отримання документів згідно з пунктом 11.2 цього розділу та/або якщо розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків, органом державної податкової служби приймається рішення про проведення документальної позапланової перевірки платника податків, який перебуває на обліку в такому органі. Згідно із п. 78.4 ст. 78 Податкового кодексу України [1] про проведення документальної позапланової перевірки керівник органу державної податкової служби приймає рішення, яке оформлюється наказом.

Таким чином, процесуальним документом, на підставі якого орган державної податкової служби має право здійснювати позапланову документальну перевірку платника податків у зв'язку із банкрутством, є рішення керівника органу державної податкової служби, оформлене наказом.

Згідно із п. 11.2 Розділу XI Наказу Державної податкової адміністрації України від 22.10.2010 № 979 [2] у зв'язку з припиненням платника податків органи державної податкової служби розпочинають та проводять процедури, передбачені цим розділом, у разі одержання хоча б одного з таких документів (відомостей):

- заяви за ф. № 8-ОПП від платника податків, поданою згідно з пунктом 11.1 цього розділу;
- відомостей державного реєстратора про внесення до Єдиного державного реєстру запису про рішення засновників (учасників) юридичної особи, уповноваженого ними органу про припинення юридичної особи;



□ відомостей з Єдиного державного реєстру чи ЄДРПОУ, повідомлення органу державної реєстрації про закриття відокремленого підрозділу;

□ судових рішень або відомостей з Єдиного державного реєстру, іншої інформації щодо прийняття судом рішень про порушення провадження у справі про банкрутство чи визнання банкрутом платника податків, порушення справи або прийняття рішення судом про припинення юридичної особи, визнання недійсною державної реєстрації чи установчих документів платника податків, зміну мети установи, реорганізацію платника податків.

Відповідно до п. 11.3 Розділу XI Наказу Державної податкової адміністрації України від 22.10.2010 № 979 [2] у разі отримання документів згідно з п. 11.2 цього розділу та/або якщо розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків, органом державної податкової служби приймається рішення про проведення документальної позапланової перевірки платника податків, який перебуває на обліку в такому органі.

Безумовно, коли йдеться про облік платника податку, принципово важливим є момент виникнення обов'язку – момент, з якого починається розрахунок податкового зобов'язання та особа розглядається в якості підконтрольної для аналізу її поведінки з боку контролюючих органів. Стаття 37 «Виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку» Податкового кодексу України [2] пов'язує виникнення податкового обов'язку у платника з настанням обставин, з якими кодекс та закони з питань митної справи пов'язують сплату ним податку. В той же час цією статтею закріплено підстави для припинення податкового обов'язку.

Таким чином, не менш важливим для формування і виконання податкового обов'язку порівняно з моментом виникнення є момент припинення такого обов'язку і, відповідно, зняття платника податку з обліку. Згідно з п. 11.11 Розділу XI Наказу Державної податкової адміністрації України від 22.10.2010 № 979 [2] зняття з обліку платників податків в органах державної податкової служби здійснюється у такому порядку. Щодо платників податків, державна реєстрація припинення яких здійснюється згідно з Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» [3], підставою для зняття їх з обліку в органах державної податкової служби є надходження від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи. При цьому в такому повідомленні обов'язково має бути зазначений номер та дата внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру. Дата зняття з обліку відповідає даті закриття останньої картки особових рахунків платника податків або даті отримання повідомлення державного реєстратора про проведення державної реєстрації припинення платника податків у разі, якщо на момент отримання такого повідомлення були закриті всі картки особових рахунків такого платника податків.

Згідно зі ст. 40 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» [3] від 15.05.2003 № 755-IV державний реєстратор у день державної реєстрації припинення юридичної особи відповідно до ст.ст. 36-39 цього Закону зобов'язаний надіслати відповідним органам статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України повідомлення про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи із зазначенням номера та дати внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру. До цього додаються відомості реєстраційної картки на проведення державної реєстрації припинення юридичної особи, що є підставою для зняття юридичної особи з обліку в органах статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України. Повідомлення про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи на підставі рішення суду щодо ліквідації юридичної особи та відомості відповідної реєстраційної картки є підставою для зняття юридичної особи з обліку в органах статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України.

Облікові процедури, які стосуються об'єкта оподаткування, передбачають чітке розмежування складових вартості товарів (робіт, послуг). Для формування податкового обов'язку платника принципово важливим є те, як враховувати, куди віднести кошти, які отримав платник до того, як сформував своє податкове зобов'язання. При цьому слід мати на увазі, що за чинним податковим законодавством податкове зобов'язання не виступає як комплексна, узагальнююча категорія, яка поєднує всі елементи правового статусу платника і деталізує його



права та обов'язки. За чинним Податковим кодексом України [1] податкове зобов'язання – це лише сума податку, який вже розрахований та підлягає сплаті.

Таким чином, виходячи з того, що податкове зобов'язання являє собою суму коштів у вигляді податку, перед платником постає завдання чітко (відповідно до законодавства) та доцільно (відповідно до реалізації його завдань та намірів) обрахувати суму для перерахування до бюджету. Процедурне упорядкування обліку коштів, віднесення їх до того чи іншого елемента вартості (витрати, дохід і т.д.) здійснюється на межі бухгалтерського та податкового обліку.

На нашу думку, законодавче закріплення поняття податкового обліку, співвідношення його з бухгалтерським здійснено ще дуже суперечливо. Найбільш розповсюджений підхід – це визначення податкового обліку як бухгалтерського, який реалізується з метою оподаткування. Дуже узагальнений підхід, який надає багато підстав для дискусій. Наприклад, бухгалтерський облік передбачає декілька процедур обліку доходу юридичних осіб, відповідно до яких при однакових вихідних показниках отримуються різні підсумкові величини. Але це неприпустимо при формуванні податкового зобов'язання. В такому випадку знищується один із найважливіших принципів оподаткування – рівність, коли однотипні платники податків з однаковими об'єктами для оподаткування характеризуються різними підсумковими розмірами податкового зобов'язання.

Таким чином, виваженість податкових процедур при розрахунку податкового зобов'язання є одним із важливіших моментів у механізмі побудови податкового обов'язку в цілому. Показово, що після прийняття Податкового кодексу України [1] багато проблем було пов'язано з оцінкою та застосуванням норм саме при податковому обліку. Низка питань стосується, в контексті цього, обліку від'ємного значення об'єкта оподаткування, яке виникає при розрахунках об'єкта оподаткування за підсумками попереднього звітного року. Відповідно до пп. 1 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [1] норми розділу III цього акту застосовуються при розрахунках з бюджетом, починаючи з доходів і витрат, отриманих і проведених з 1 квітня 2011 р. При визначенні податкового зобов'язання з податку на прибуток у разі, якщо об'єкт оподаткування має від'ємне значення, застосовуються норми п. 6.1 ст. 6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [4]. Слід врахувати, що у 2010 р. норми цього пункту діяли з урахуванням особливостей, встановлених п. 22.4 ст. 22 цього Закону. Було встановлено, що у звітних податкових періодах 2010 р. в складі валових витрат платника податку враховувалося 20 % суми від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, яке утворилося станом на 1 січня 2010 р.

У I кварталі 2011 р. сума збитків з податку на прибуток, які утворилися станом на 01.01.2010 р. і не були враховані у складі валових витрат у 2010 р., і збитки, що утворилися в 2011 р., включаються до складу валових витрат першого календарного кварталу 2011 р. і, відповідно, стають негативним значенням I кварталу 2011 р. Зазначене відповідає положенням ст. 6.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [4], відповідно до яких сума від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року включається до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року і, відповідно, стає витратами I календарного кварталу.

Починаючи з II кварталу 2011 р. до доходів і витрат, отриманих і проведених з 1 квітня 2011 р., застосовуються норми Податкового кодексу України [1]. Згідно з п. 3 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу п. 150.1 ст. 150 цього акта застосовується в 2011 р. з урахуванням того, що якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за підсумками першого кварталу 2011 р. є від'ємне значення, то сума такого від'ємного значення підлягає включенню до витрат календарного кварталу 2011 р. Розрахунок об'єкта оподаткування за результатами другого і третього кварталів, другого – четвертого кварталу 2011 р. здійснюється з урахуванням від'ємного значення, отриманого платником податку за перший квартал 2011 р., у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення. Це застереження базувалося на тому, що розрахунок першого кварталу 2011 р. є кінцевим результатом розрахунку об'єкта оподаткування (аналогічно річному розрахунку) за законом, який втрачав чинність.

У той же час положення п. 150.1 ст. 150 Податкового кодексу України [1] передбачають, що у випадку коли результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів за результатами податкового року є від'ємне значення, то сума такого від'ємного



значення підлягає включенню до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням вказаного від'ємного значення попереднього року у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення. Виходячи з цього, можна дійти висновку, що чинне податкове законодавство України не містить заборони на врахування в 2011 та 2012 роках збитків, що виникли до 01.01.2011 р., а отже, такі збитки повинні враховуватись у складі витрат поточних податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення від'ємного значення.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-IV // ВВР. – 2010. – №№ 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.
2. Наказ Державної податкової адміністрації України від 22.10.2010 № 979.
3. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців: Закон України від 15.05.2003 № 755-IV // ВВР. – 2003. – № 31. – Ст. 263.
4. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР // ВВР. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

Надійшла до редакції 20.11.2012

БУГАСЦЬ К.І., здобувач
(Національна академія внутрішніх справ)

УДК 342.9

ОЦІНКА РИЗИКІВ ВІДМИВАННЯ КОШТІВ У ДІЯЛЬНОСТІ ПІДРОЗДІЛІВ ФІНАНСОВОЇ РОЗВІДКИ

Проаналізовано чинне спеціальне законодавство України у сфері запобігання відмиванню коштів та міжнародне нормативно-правове регулювання цієї сфери, зокрема щодо запровадження у діяльність спеціальних підрозділів процедури оцінювання ризиків щодо фінансових операцій.

я ц 4 я ц фінансовий моніторинг, фінансова розвідка, підрозділ фінансової розвідки, відмивання коштів, запобігання відмиванню коштів.

Анализируется действующее специальное законодательство Украины в сфере предотвращения отмывания денежных средств и международное нормативно-правовое регулирование этой сферы, в частности касаясь введения в деятельность специальных подразделений процедуры оценки рисков финансовых операций.

я ц я ц фінансовий моніторинг, фінансова розвідка, підрозділ фінансової розвідки, відмивання коштів, запобігання відмиванню коштів.

The article analyzes the current special legislation of Ukraine in the field of prevention of money laundering and international legal regulation of this area, including the introduction of the special units of risk assessment procedures on financial transactions.

Keywords: *financial monitoring, financial intelligence, financial intelligence unit, money laundering, prevention of money laundering.*

Чинна система законодавства України у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму ще не повною мірою задовольняє зростаючі потреби суспільства у демократичних перетвореннях та забезпеченні ефективного виконання завдань і функцій держави, тому на порядку денному постають питання про створення системи ефективного механізму адміністративно-правового регулювання фінансового моніторингу в Україні як невід'ємної передумови захисту прав і законних інтересів людини, суспільства і держави, запровадження правових, соціальних та економічних стандартів життєдіяльності людини, суспільства і держави, реального покращання добробуту людей.

Окремі аспекти у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, зокрема фінансового моніторингу як правового явища комплексного характеру, досліджували А.А. Чаричанський, В.М. Алієв, Л.І. Аркуша, О.І. Барановський, В. Белецький, Є.Г. Биченко; М. Бондарева, С.О. Дмитров, Д. Еберхард, В.В. Капустін, Т. Качка,

